臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第六庭
113年度訴字第188號
113年9月5日辯論終結

原　　告　李志宏
訴訟代理人　黃品欽　律師
被　　告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英（局長）

訴訟代理人　洪湘婷

上列當事人間遺產稅事件，原告不服財政部中華民國112年12月14日台財法字第11213947420號(案號：第11200651號)訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告之父李滿林（下稱被繼承人）於民國110年6月27日死亡〔繼承人為原告(被繼承人長子)、李志剛(被繼承人次子)、李麗香(被繼承人長女)及李豐姿(被繼承人次女)〕，李志剛及原告於核准展延期限內之111年2月24日及111年3月24日，分別辦理遺產稅申報。經被告核定遺產總額新臺幣(下同)32,841,639元、遺產淨額17,401,196元、應納稅額1,740,119元；嗣原告於112年1月18日(收文日：112年1月19日)申請更正，經被告更正核定遺產總額33,472,975元、遺產淨額17,401,196元、應納稅額1,740,119元（更正後核定應納稅額不變，僅更正公同共有公共設施保留地潛在持分，下合稱原處分）。原告因認被告漏徵遺產稅，提起復查，經被告以112年7月4日財北國稅法務字第1120020071號復查決定書決定復

查駁回（下稱復查決定）後，提起訴願，經財政部以112年12月14日台財法字第11213947420號(案號：第11200651號)訴願決定書決定訴願不受理（下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原處分所認定被繼承人之遺產總額及遺產淨額如有不正確，不僅有違稅捐如實「正確」核課之精神及立法原則，對於原告及其他繼承人在遺產分配時亦將發生不正確之結果，導致原告之財產權遭受損害，而受有法律上之不利益。縱使被告重為課稅處分，致原告應負遺產稅增加，亦與原處分之事實不同，並無禁止不利益變更原則之適用，是原告提起本件行政訴訟仍有權利保護之必要。

2.被告未予調查被繼承人之金融機構帳戶存款，是否有贈與或規避遺產稅之情事，以及死亡前1個月多次之密集提領存款、轉匯之用途，亦未要求繼承人證明被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間提領存款之目的，且對於被繼承人之存款本金，其扣除定期儲金利息再回推存款本金之估算方式亦有短計近1千萬元之錯誤，原處分顯有職權調查不完備、認定事實及適用法規錯誤之違法，應予撤銷。

㈡聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告不惜增加應納遺產稅額，亦要調高本件被繼承人之應課稅遺產淨額，以達增加遺產分配之目的。原告非以稅捐核定處分如何損害其權利或利益為訴求，顯有稅捐以外之目的，實非於本案「核課範疇內」之行政訴訟所能予以補救或者回復，明顯欠缺權利保護之必要，並無訴訟實益。

2.遺產稅稅制，係由納稅義務人自行查證被繼承人遺產，並由稽徵機關核定，倘於核課期間內有另行發現應併入遺產總額

課稅之事項，或由本案繼承人補申報遺產項目，係屬依稅捐稽徵法第21條第2項規定另案補徵遺產稅之範疇，亦與本案原核定應納稅額無涉。

㈡聲明：

原告之訴駁回。

四、爭點：

原告提起本件訴訟是否具備權利保護要件？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

上述爭訟概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有被繼承人及其配偶之除戶戶籍謄本（原處分可閱卷第144、142頁）、繼承人全體之戶籍謄本（原處分可閱卷第134-140頁）、李志剛及原告之遺產稅申報書（原處分可閱卷第145-157、110-122頁）、原核定更正前、後查簽報告（原處分可閱卷第161-192、193頁）、原處分及遺產稅繳款書（原處分可閱卷第267-272、258頁）、徵銷檔（原處分可閱卷第274頁）、復查決定及送達證書（原處分可閱卷第275-278、280頁）、訴願決定及送達證書（本院卷第25-32頁、訴願卷可閱卷末頁）可查，堪信為真。

㈡本件原告之訴欠缺權利保護必要而無訴之利益：

1.應適用的法令及法理的說明：

⑴遺產及贈與稅法第1條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第4條第1項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第10條第1項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。」第14條規定：「遺產總額應包括被繼承人死亡時依第1條規定之全部財產，及依第10條規定計算之價值。但第16條規定不計入遺產總額之財產，不包括在

內。」第23條第1項本文規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起6個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」第29條規定：「稽徵機關應於接到遺產稅或贈與稅申報書表之日起2個月內，辦理調查及估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納；其有特殊情形不能在2個月內辦竣者，應於限期內呈准上級主管機關核准延期。」可知，遺產稅係以係以被繼承人「死亡時」所遺留之財產為課徵標的，並應由納稅義務人主動申報，由稽徵機關查調確認後核課；至於同法第15條被繼承人死亡前2年內贈與特定個人之財產，視為被繼承人之遺產，以及同法施行細則第13條繼承人對被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款不能證明其用途，仍應列入遺產課稅等規定，則係為避免被繼承人或其繼承人於生前處分被繼承人之財產，規避遺產稅之課徵，而將之擬制為遺產，併入遺產總額計算，足見遺產及贈與稅法規定應計入應稅遺產總額之遺產概念，本與民商法體系所稱遺產概念未必相同。

⑵行政訴訟法第4條第1項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定……者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」第195條第2項規定：「撤銷訴訟之判決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。」是以，納稅義務人對於行政處分不服提起行政救濟，應係以主張其權利或法律上利益受損害為提起要件，即須有訴之利益，其目的應係請求撤銷該不利於納稅義務人之行政處分，如係要求為更不利於納稅義務人之決定，究與前開行政訴訟法規定意旨不合。準此，以確認性核課處分為程序標的，依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，進而提起訴願及行政訴訟之行政爭訟程序者，以其財產權益因核課處分之作成，負擔公法上稅捐債務，而受減損為必要。

⑶權利保護要件者，即當事人請求法院為利己之本案判決所必備之要件，關於保護之必要要件，必須原告有受判決之法律上利益，法院始有保護其權利之必要，原告苟無受判決之法律上利益，即無保護之必要，法院仍應為其敗訴之判決。

2.本件被繼承人於110年6月27日死亡，李志剛(被繼承人次子)及原告(被繼承人長子)於核准展延期限內分別辦理遺產稅申報。被告依申報及查得資料查核核定：遺產總額32,841,639元、遺產淨額17,401,196元、應納稅額1,740,119元；嗣依原告112年1月18日申請更正之資料，更正核定遺產總額33,472,975元、遺產淨額17,401,196元、應納稅額1,740,119元（更正後核定應納稅額不變，僅更正公同共有公共設施保留地潛在持分），並作成原處分等情，為兩造所不爭執，已如前述。

3.經核本件原告之主張，無非係質疑被繼承人尚有其他遺產為被告漏未核課，而要求被告應再另行調查核課，並非指摘原處分之遺產總額細項（即核課範圍內之固有權益）有何錯誤及違法之情事。惟此應屬被告是否於核課期間內有另行發現應併入遺產總額課稅之事項，或由本件繼承人補申報遺產項目，而屬依稅捐稽徵法第21條第2項規定另案補徵遺產稅之範疇，與原處分核定應納稅額無涉。

4.況依被告於原核定時調查之資料，及被告於復查、訴願程序及本院審理時，再就原告所指訴應列入被繼承人遺產部分查調結果，均查無被繼承人死亡時有應領未領之租金，或被繼承人於死亡前2年內有重病致意識不清，無法自行處理事務之情事，且被繼承人於死亡前2年內於金融機構提領之大額存款，均係轉匯入被繼承人名下其他金融機構帳戶，並無異常轉匯之情形，再經檢視被繼承人存摺帳戶明細之其餘小額現金提領紀錄，參以繼承人提供之被繼承人生前就醫費用單據，顯示被繼承人生前確有達百萬元以上醫療開銷之需，考量被繼承人日常生活花費及所需藥品、看護費用等，該等支出金額並未逾一般人標準，故尚難逕認自被繼承人帳戶提領

之現金非由被繼承人支配管領使用，自無從將被繼承人生前所有金融機構帳戶提領之現金併入被繼承人遺產總額課稅；至於被繼承人死亡前2年度（108、109年度）利息所得按平均利率0.975％推估部分，固因其郵局定期儲金3,500,000元、定儲利率為1.04％，應獨立估算其利息，而以此方式推計其存款本金總計應為11,586,461元｛〔（195,016＋35,470）－3,500,000×1.04％×2〕÷2÷0.975％＋3,500,000＝11,586,461元｝，惟因該推計金額與原核定存款總額4,667,952元相差6,918,509元，短差尚在700萬元以內，尚符合被告審理遺產及贈與稅案件簡化作業要點五、㈠3、銀行存款⑴被繼承人死亡前最近2年度綜合所得稅核定平均利息所得資料（不含信託專戶利息）換算存款與申報數或向銀行函查之被繼承人死亡日存款餘額短差在7百萬以下者，得逕依申報數或銀行查復被繼承人死亡日存款核定之規定，免予再詳查資金去向等情（原處分卷可閱卷第229-241、1-50、52-61、74-79、108、257、295-300頁、本院卷第165-171、249-256頁），經核尚無不合，亦對納稅義務人有利。揆之原告本件主張，顯係在擴大課稅標的，其明顯不惜增加應納遺產稅額，也要調高本件被繼承人之應課稅遺產淨額，核與前揭撤銷訴訟旨在救濟人民遭受違法或不當行政處分，致損害其公法上之權益目的不合，依前揭說明，本件原告之訴顯然欠缺權利保護必要，而無訴之利益，應予駁回。

5.至於原告就其所爭執之被繼承人金融機構存款歸屬及是否屬其可得分配之遺產範圍，如仍有爭議，自得另循民事訴訟尋求救濟，以保障其財產權，尚非本件訴訟所得審究，附此敘明。

㈢綜上所述，本件訴訟欠缺權利保護必要要件，原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　9　　月　　26　　日

審判長法　官　洪慕芳

法　官　郭銘禮

法　官　孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

者，亦得為上訴審訴訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4.上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　9　　月　　26　　日

書記官　李虹儒